

**MUHASEBE ÇEVRESİ VE ÇEVRENİN MUHASEBEYE ETKİSİ¹**Yusuf SÜRME²Davut AYGÜN³**ÖZET**

Hızlı bir gelişim süreci içine giren günümüz toplumlarında birey ihtiyaçlarına bağlı olarak işletmelerin faaliyet alanları süratli bir biçimde genişlemektedir. Faaliyet alanı genişleyen işletmelerin gelişmeleri ve varlıklarını sürdürmeleri, çevreye uyum sağlama yeteneklerine bağlı bulunmaktadır. Çevre en yalın anlatımla, işletmenin faaliyetlerini, gelişimini ve yaşamını etkileyen bütün güçler biçiminde ifade edilebilir. İşletme ve çevre arasında yüksek düzeyde bir etkileşim söz konusudur. Bu bağlamda çevredeki değişiklikler işletmenin diğer fonksiyonları gibi muhasebe fonksiyonunu da etkilemektedir. Çevre-işletme-muhasebe ekseninde yaşanan gelişmeler ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı; çevrenin muhasebe açısından önemini belirlemek, muhasebe çevresinden kaynaklanan faktörlerin muhasebeye etkilerini ortaya koymaktır. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için öncelikle işletme çevresi kavramı üzerinde durulmuş, sonra muhasebe çevresine ilişkin açıklamalara yer verilmiş, daha sonra çevrenin muhasebeye etkisine yönelik açıklamalara bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Çevre, Muhasebe Çevresi, Çevrenin Muhasebeye Etkisi

ACCOUNTING ENVIRONMENT AND THE EFFECTS OF ENVIRONMENT ON ACCOUNTING**ABSTRACT**

Today's societies that have entered into a rapid development process, the areas of activity of enterprises rapidly expanding is determined by individual needs. Enterprises that widens the field of activity depends on societies their ability to adapt and deliver to the environment for development and survival. The environment can be simply expressed in words all the forces that affect their activities, development and lives. There is a high level of interaction between enterprise and the environment. In this context, the accounting function is affected by the changes surrounding the enterprise such as the other function eg. Manufacturing, finance and advertising. The aim of this study, discussed in the light of developments in environment-enterprise and accounting axis, determines the importance of environment for accounting, and reveals the effects of factors which are arising from accounting environment, on accounting. This study achieves its objective by primarily focusing on the concept of business environment then give explanations regarding the accounting environment, then explanations concerning effects of the environment on accounting.

Keywords : Environment, Accounting Environment, Effects of Environment on Accounting

¹ Bu makale KTÜ –SBE’nde hazırlanan “Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

² Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yusufsurmen@ktu.edu.tr

³ Y. Doç. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, davutaygun@gmail.com

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişim ve internetin yaygınlaşmasına bağlı olarak üretim faktörlerinin akışkanlığındaki artış işletmelerin içinde buldukları çevrenin ekonomik, sosyal, politik ve kültürel olarak daha da karmaşık hale gelmesine yol açmıştır. Bu duruma bağlı olarak rekabet de uluslararası bir boyut kazanmıştır. Geline nokta, işletmelerin kendi faaliyetlerini ve performanslarını yeniden gözden geçirmeleri ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durumda işletme performansı büyük oranda ekonomik, sosyal, politik, kültürel vb. harici faktörlere bağlı olarak değişecektir. Diğer bir ifadeyle çevresel faktörler olarak adlandırılan bu faktörler, bağımsız birer değişken olarak kendi öznel koşullarına göre değişmekte, işletmeler ise sözkonusu faktörlerin değişim hızı ve yönüne göre yapı, süreç ve fonksiyonlarını değiştirmek zorunda kalan bağımlı değişken durumuna gelmektedirler.

Yaşanan tüm bu değişimler işletmenin destekleyici fonksiyonu olan muhasebeyi de etkilemektedir. Çünkü çok hızlı değişim gösteren bir çevrede faaliyetlerini sürdüren işletmelerin mevcut stratejilerini ve amaçlarını etkilemeleri açısından çevrenin yarattığı fırsat ve neden olduğu tehlikeleri sistematik olarak izlemesi gereklidir. Bu amaca ulaşılabilmesi işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri temin edebilmelerine bağlıdır. İşletmede bilgi üretme ve ilgililere sunma muhasebe fonksiyonunun görevidir. Dolayısıyla muhasebenin işletme çevresinde meydana gelen değişmelerden etkileneceği ve bu değişimlere bağlı olarak gelişeceği açıktır. Bu bağlamda muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişimi incelendiğinde sürekli bir değişimin yaşandığı görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında bu çalışmada, ilk olarak işletme çevresinin tanım ve açıklaması ile işletme çevresi türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonra çevrenin işletmeye etkilerine değinilmiştir. Daha sonra çevre – muhasebe ilişkisi ile muhasebe çevresine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Son olarak ise çevrenin muhasebeye etkileri açıklanmıştır.

I. İŞLETME ÇEVRESİNİN TANIM VE AÇIKLAMASI

İşletme çevresi, farklı bakış açılarının bir sonucu olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; işletme çevresi “kontrol edilmesi ve etkilenmesi zor olan buna karşın işletme yapısını, işletme faaliyetlerini ve yönetimini etkileyebilen dış faktörlerin bütünü”

(Herbert, 1979: 140), “işletmenin hayatını ve gelişimini etkileyen ve saran bütün güçler” (Ball ve McCulloch, 1988: 15) ve “örgütün sınırları dışında kalan her şey” (Koçel, 1998: 199) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle **işletme çevresi** “işletmenin dışında kalan, fakat işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan ve işletmenin yapısını, süreçlerini ve yönetimini etkileyen unsurların bütünü” biçiminde tanımlanabilir.

Konuyla ilgili çalışmalar incelendiğinde, işletme çevresi kavramı yerine dış çevre, geniş çevre, genel çevre ve uzak çevre gibi aynı anlama gelen farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir.

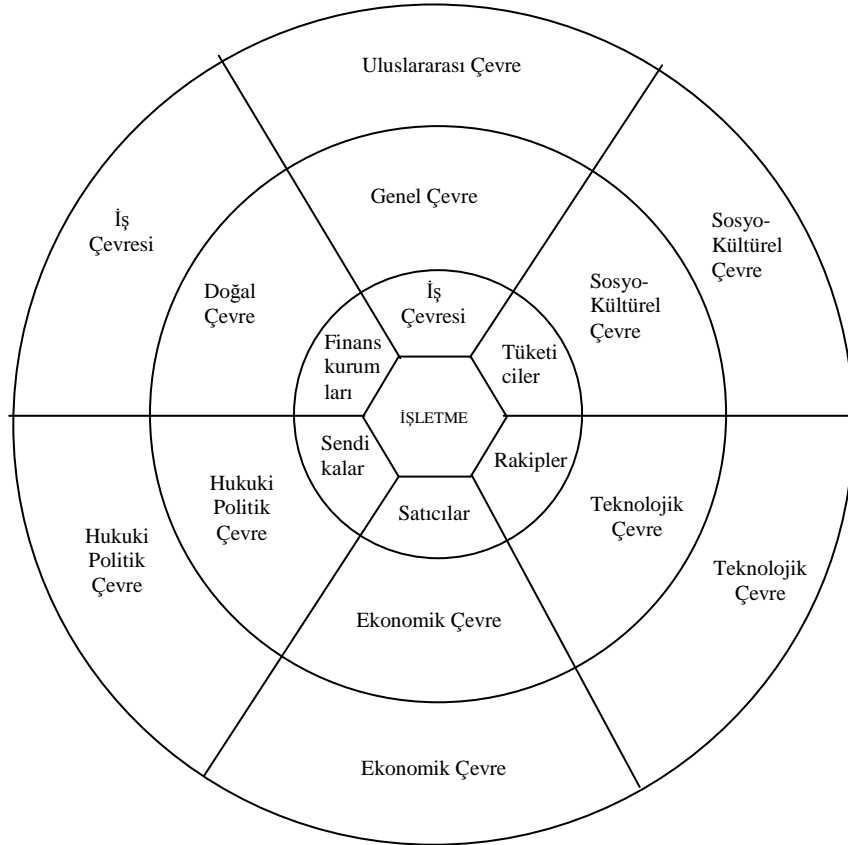
İşletme ve çevresi arasında çok sıkı bir etkileşim yaşanmaktadır. Bu etkileşimin daha net bir şekilde ortaya konulabilmesi amacıyla işletme ve çevresi arasındaki ilişki sistem yaklaşımıyla ele alınmaktadır. Genel anlamda sistem, karşılıklı etkileşim içerisinde bulunan unsurların, tasarlanan amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir bütün meydana getirecek şekilde organize edilmesidir (www.bote.gazi.edu.tr). İşletme ve çevresi arasındaki ilişki ve etkileşim bu yaklaşıma göre incelendiğinde aralarında bir alt sistem – üst sistem ilişkisi bulunduğu ve her ikisinin de daha büyük bir üst sistemin birer parçası durumunda oldukları ileri sürülebilir. Şöyle ki, dış çevre bir sistem olarak ele alınırsa işletme, çevresinin bir alt sistemidir. İşletme bir sistem olarak düşünüldüğünde ise üretim, pazarlama ve muhasebe gibi bölümler işletmenin birer alt sistemidirler (Gümüştürkmen, 1996: 6).

A. İşletme Çevresi Türleri

İşletme çevresi türleri için farklı bakış açılarının sonucu olarak farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu sınıflandırmalardan ilkinine göre işletmenin çevresi; gerçek dış çevre, algılanan dış çevre ve karar alanı veya uygulama çevresi biçiminde üç farklı türde ele alınabilir. Buna göre; **gerçek dış çevre** işletmenin dışında yer alan ve onunla ilgili olan unsurların bütünü, **algılanan dış çevre** yöneticilerin farkına vardıkları unsurların bütünü, **karar alanı veya uygulama çevresi** ise yöneticinin algıladığı çevre içinde seçtiği amaçlar, stratejiler ve görevlerle ilgili unsurların bütünü biçiminde tanımlanabilir (Albanese, 1988: 144–145).

Diğer bir sınıflandırmada ise işletme çevresi; iş çevresi, genel çevre ve uluslararası çevre biçiminde üç farklı türde ele alınabilir. Buna göre; **iş çevresi** işletmenin iş ilişkisi içinde bulunduğu ve doğrudan doğruya etkilendiği unsurların (alıcılar, satıcılar, finans kuruluşları vb.) bütünü, **genel çevre** işletmeyi genel anlamda ya da dolaylı olarak etkileyen unsurların (politik, sosyo-kültürel, teknolojik vb.) bütünü, **uluslararası çevre** ise işletmenin içinde bulunduğu toplumu ve genel çevreyi etkileyen unsurların bütünü biçiminde tanımlanabilir (Koçel, 1982: 103; Dinçer, 2003: 74; Taşkıran, 1995: 37).

işletme çevresinin sözkonusu üç türü aşağıda Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil: 1

İşletme ve Çevresi

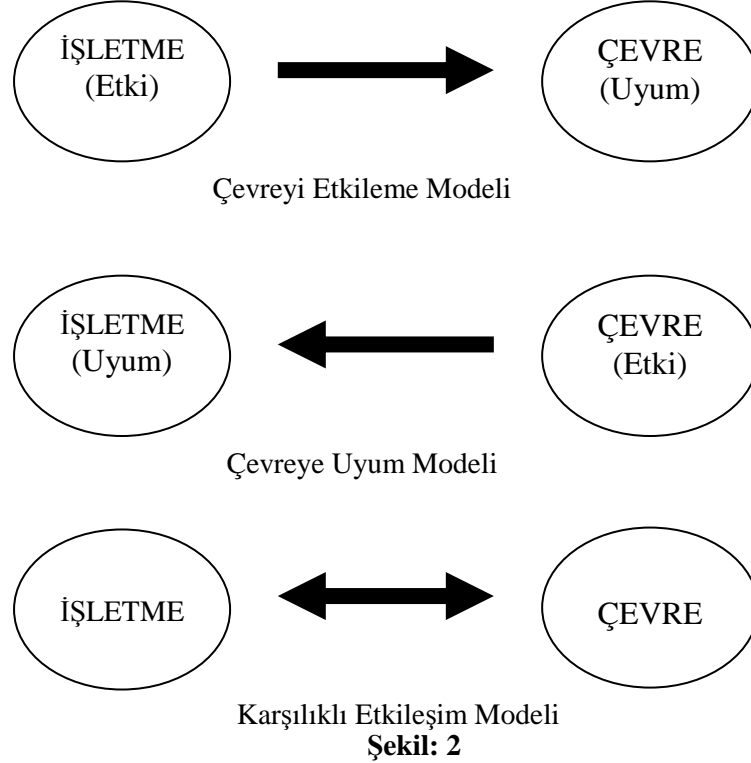
KAYNAK: Koçel, 1982: 103.

Şekil 1’de görüldüğü üzere, işletmenin iş çevresi, genel çevresi ve uluslararası çevresi arasında bir alt sistem - üst sistem ilişkisi vardır. Şöyle ki; genel çevre iş çevresini kapsarken uluslararası çevre ise hem iş çevresini hem de genel çevreyi kapsamaktadır. Ayrıca Şekil 1 incelendiğinde, ekonomik, teknolojik, sosyo-kültürel ile hukuki politik çevrenin hem genel çevre içerisinde hem de uluslararası çevre içerisinde yer aldığı görülmektedir. Bu durumun uluslararası çevrenin genel çevreyi kapsamamasından kaynaklandığı ifade edilebilir. Yani belirli bir ülkede faaliyet gösteren işletmeler ilgili ülkeye özgü ekonomik veya hukuki-politik çevreden etkilenmektedir. İşletmeler işlerini büyütüp ülkesi dışında da faaliyet göstermeye başladığında kendi ülkesinin hukuki-politik çevresi dışında uluslararası düzeyde hukuki-politik çevre ile de karşılıklı bir etkileşim içine girmektedir. Ancak, her ne kadar hukuki-politik çevrenin adı genel ve uluslararası düzeyde aynı olsa da sözkonusu çevredeki aktörlerin değişeceği belirtilebilir. Diğer bir ifade ile yerel çapta faaliyet gösteren bir işletmenin dikkate alınması gereken hukuki-politik çevre, faaliyet gösterdiği ülkenin hükümeti ve ilgili kuruluşları iken faaliyetler genişledikçe ve global bir nitelik kazandıkça dikkate alınması gereken hukuki-politik çevre unsurları, ait olduğu ülkedeki kurullar veya kuruluşların yanında Avrupa Birliği (AB), Dünya Bankası (DB), Uluslararası Para Fonu (IMF), Birleşmiş Milletler (BM), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi uluslararası kurum ve kuruluşlar ile ülkeler arası anlaşmalar vb. düzenlemelerdir. Kısacası, çevrenin ismi aynı kalsa da derinliği ve aktörleri değişmiş olmaktadır.

B. Çevrenin İşletmeye Etkileri

Dinamik bir yapıya sahip olan işletmeler faaliyet gösterdikleri çevre içinde belirli bir yere sahip olmak isterler. Bu sebeple diğer işletmeler ve çevreleri ile ilişki kurmak zorundadırlar. Şu halde, işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri çevreye uyum sağlama yeteneklerine bağlıdır.

İşletme ve çevresi arasındaki ilişkilerin niteliği ile ilgili olarak “çevreyi etkileme”, “çevreye uyum” ve “karşılıklı etkileşim” olmak üzere başlıca üç model geliştirilmiştir (Dinçer ve Fidan, 1997: 100). Bu modeller aşağıda Şekil 2’de gösterilmiştir.



İşletme ve Çevre Arasındaki İlişki Modelleri

KAYNAK: Dinçer ve Fidan, 1997: 101.

Şekil 2’de görüldüğü üzere, etkileme ve uyum modellerinde tek yönlü bir ilişki varken, karşılıklı etkileşim modelinde çift yönlü bir ilişki veya etkileşim bulunmaktadır. Kısacası karşılıklı etkileşim modeli diğer iki modelle karşılaştırıldığında daha kapsamlıdır.

Çevreyi etkileme modelinde, işletmenin çevreden etkilenmeyip aksine çevreyi etkilediği varsayılır. Bu modele göre yönetim işletmenin kendine has özelliklerini esas almakta ve bu sebeple çevre üzerinde durmamaktadır. **Çevreye uyum modelinde**, işletmenin çevreye bağımlı olmasına karşın, çevrenin bağımsız olduğu ve dolayısıyla çevredeki farklılaşmalara göre işletmenin yapısı, süreci ve teknolojisinde değişiklik yapılması gerektiği varsayılır. Bu modele göre işletmelerin uzun dönemli başarısını belirleyen ve sürekliliğini sağlayan en önemli faktör çevredir. Bu açıdan işletmeler, varlıklarını sürdürebilmek için çevrenin beklentilerine cevap vermek ve değişikliklere uyum sağlamak zorundadır. **Karşılıklı etkileşim modelinde** ise

hem çevrenin işletmeyi hem de işletmenin çevreyi etkilediğini varsayılır. Bu modele göre çevre işletmenin bir üst sistemi olarak kabul edilmekte ve çevrede meydana gelen değişikliklerin kaçınılmaz bir şekilde işletmeyi bu değişikliklere uymaya zorlayacağı kabul edilir. Aslında işletme ve çevresi arasındaki ilişkiler tek yönlü değildir. Başka bir ifade ile işletmeler çevreden etkilenmelerinin yanında yeni teknolojileri veya düşünceleri uygulamaya koyarak çevresini etkileme şansına da her zaman sahiptir.

İşletmelerin öncelikle “iş çevresi”ndeki değişiklikleri yakından izlemeleri gereklidir. İş çevresi ise işletme sahipleri, yöneticiler, çalışanlar, alıcılar ve satıcılardan oluşur. İşletmenin varlığını sürdürebilmesi bu çevredekilerin beklentilerini karşılmasına bağlıdır. Örneğin, alıcıların arzu ve isteklerinin değişme yönü, kültürel yapıdaki farklılıklar işletmelerin yeni kararlar almasını zorunlu kılabilir. Bu yüzden işletme, öncelikle kendi iş çevresini gözetmek ve bu çevredeki değişikliklere göre kendisini yenilemek durumundadır.

Bir işletmenin iş çevresinden sonra düzenli bir ilişki kurması gereken diğer bir çevre türü “genel çevre”dir. Genel çevre; devlet, toplum, kurumlar ve rakip işletmelerden oluşur. Örneğin, serbest piyasa ekonomisinde faaliyet gösteren bir işletme rakiplerinden etkilenir. Yine devletin ekonomik hayata müdahale ettiği bir ekonomide faiz oranlarının yükseltilmesi işletmelerin, yatırım yapma ya da yapmama hususundaki kararlarını etkiler.

Kendi iş çevresi ile yetinmeyip, faaliyetlerinin boyutlarını uluslararası düzeye çıkaran işletmeler, yukarıda ifade edilen işletme çevresi türlerinin yanında “uluslararası çevre”yi de dikkate almak zorundadır. Yani ulusal düzeyde kurulan veya kurulması zorunlu olan ilişkilerin benzerleri, yeni faaliyet gösterilen ülke ya da ülkelerdeki kişi ve kurumlar ile de kurulmalıdır. Böylesine bir durumda işletme çevresindeki belirsizlik arttığı için, işletmelerin çevrelerine uyum konusunda daha esnek bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Esneklik, işletmenin ve çalışanlarının çevresinde meydana gelen bir olaya çabuk ve etkin bir şekilde cevap verebilmesine imkân tanımaktadır. Bu nedenle esnek bir yapıya sahip olan işletmeler değişime karşı daha hazırlıklıdır. Bir kriz zamanında varlıklarını devam ettirme olasılıkları daha yüksektir. Benzer şekilde, esnek bir muhasebe bilgi sistemi de işletmelere çıkar gruplarının taleplerindeki değişmelere daha etkin ve hızlı bir şekilde adapte olma imkânı sağlamaktadır.

Özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında uluslararası çevrede yaşanan değişimlere bağlı olarak uluslararası ekonomik, sosyal, politik birliklerin (BM, IMF, DB, WTO gibi) doğması ve sorunlara karşı ortak politika geliştirmek için ülkeler arasında birlikler kurulması işletme çevresini önemli ölçüde etkilemiştir. 1980'li yıllardan sonra egemen olan neoliberal iktisadın da etkisiyle üretimin, sermayenin, ticaretin ve işgücünün uluslararası nitelik kazanması işletme çevresini esaslı şekilde etkilemiştir. Yaşanan tüm bu değişimler küreselleşme olarak adlandırılmaktadır. Küreselleşme, ülkeler arasındaki ekonomik, politik ve sosyal ilişkilerin yaygınlaşması, ideolojiye dayalı kutuplaşmaların çözülmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması, maddi ve manevi değerler ile bu değerler çerçevesinde oluşmuş birikimlerin milli sınırları aşarak dünya çapında yayılması anlamına gelmektedir. Küreselleşme çabaları bu birleşimlere taraf olan ülkeleri etkilediği gibi o ülkelerdeki işletmeleri de yakından etkilemektedir. Çünkü toplumsal koşulların etkilemesi gündeme geldiğinde o toplumu oluşturan organizasyonları da yapısal ve süreçsel olarak etkileyecektir (Gümüştürkmen, 1996: 10–13).

Özetle işletme çevresi ve bu çevrede meydana gelen değişiklikler işletmelerce sürekli olarak yakından izlenmesi gereken bir olgudur. Ancak bu şekilde işletmelerin varlıklarını devam ettirmesi ve gelişmesi mümkün olacaktır.

II. ÇEVRE – MUHASEBE İLİŞKİSİ

İktisadi açıdan muhasebe; işletmelerarası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan bir bilimdir (Sürmen, 2011: 9).

Her bilim dalında olduğu gibi muhasebe bilimi de faaliyet gösterdiği çevreden etkilenir. Nitekim Belkaoui muhasebenin bir boşlukta gelişmediğini aksine içerisinde geliştiği çevrenin özel bir ürünü olduğunu ileri sürmüştür (Hassabelnaby vd., 2003: 3). Bu tespit muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenlerini ortaya koyması açısından önemlidir. Sözkonusu farklılıkların önemli nedenlerinden biri çevrenin muhasebe üzerinde etkili olmasıdır. Bu sebeple

muhasebenin içinde yer aldığı çevrenin anlaşılması, muhasebenin niteliği ve geleceğini değerlendirmede önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 171).

Tarihsel gelişimi incelendiğinde muhasebenin, çevresel faktörlerin ürünü olarak gelişmiş bir bilim dalı olmasının yanında, muhasebe uygulamalarının da çevreden gelen talepleri karşılamaya çalışarak geliştiği ifade edilebilir. Bu gelişmede çevrenin etkisi olduğu kadar, muhasebenin kendisini çevreyle uyumlaştırma çabalarının da etkisi vardır. Muhasebe, tarih boyunca çevresinde süregelen bu gelişmelere ayak uydurabilmek ve ihtiyaçları karşılayabilmek için sürekli olarak yeni teori, yöntem, ilke ve kurallar geliştirmek zorunda kalmıştır. Gelineen noktada muhasebe sadece çevresinin bir ürünü değil, çevresini biçimlendiren, işletmelerde ekonomik, sosyal, politik, yasal ve örgütsel kararların alınmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde de etkin rol oynayan bir faktör olarak kabul edilmektedir.

Çevrenin muhasebe üzerine etkileri alanında yapılmış olan araştırmaların birçoğunda temel sorun, çevresel faktörlerin herhangi bir ülkedeki muhasebenin gelişimini açıklamada kullanılıp kullanılmayacağının belirlenmesidir. Muhasebe literatürü incelendiğinde, herhangi bir yerde ve zamanda muhasebenin gelişmişlik düzeyinin nasıl belirleneceği konusunda muhasebe ile ilgilenen bilim adamları arasında bir fikir birliği olmadığı görülebilir (Hassabelnaby vd., 2003: 3). Bilim adamlarının çoğu, muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için muhasebede kullanılan raporlama uygulamalarını ve çıkar gruplarına yapılan açıklamaları kullanmışlardır. Anılan verilerin kullanılması, uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmasına rağmen belirli bir ülkede, belirli bir zaman süresince muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için çok uygun olmamaktadır. Bu durum bilim adamlarını belirli bir ülkede muhasebenin neye veya nelere bağlı olarak değiştiğini ve geliştiğini belirlemeye yönelik araştırmalara yönlendirmiştir. Sözkonusu arayışlar muhasebe ve muhasebenin geliştiği çevre ile ilgili araştırmalarının göreceli olarak önemini artırmış, gelinen noktada çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusu muhasebe literatürünün en önemli çalışma alanlarından birisi olarak ortaya çıkmıştır.

Kısaca işletmenin dili olarak ifade edilen muhasebe, birbirinden farklı ve sürekli değişen politik, ekonomik, teknolojik ve sosyo-kültürel çevrelerde uygulanmaktadır. Buradaki her bir çevre türü ulusal olmasının yanında uluslararası bir boyuta da sahiptir. Dolayısıyla

günümüzde muhasebeyi dar bir bakış açısı ile sadece ulusal ölçekte ele almak ve değerlendirmek rasyonel bir yaklaşım değildir. Muhasebeyi bu dönüşüme zorlayan olaylardan bazıları aşağıda sıralanmıştır (Nobes ve Parker, 2006: 5–6). Bunlar;

- Uluslararası ticaret ve doğrudan yabancı yatırımlardaki önemli artış ve serbestleşmeyi kapsayan ekonomik küreselleşme faaliyetlerinin artması,
- Uluslararası mali piyasaların gelişmesi,
- Özelleştirmenin etkilerini de içeren mülkiyet paylaşım modellerinin artması,
- Uluslararası para piyasaları ve sisteminde değişikliklerin yaşanması,
- Çok uluslu işletmelerin sayıca artmasıdır.

A. Muhasebe Çevresi

İlk kez 1975 yılında Radebaugh tarafından ortaya atılan muhasebe çevresi kavramını farklı bakış açılarına göre tanımlamak mümkündür. Buna göre: muhasebe çevresi “uluslararası araştırmalarda yararlanılabilecek bir kuram oluşturmaya olanak tanıyan alan” (Choi ve Mueller, 1984: 17) veya “muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği ortam” (Gernon ve Wallace, 1995: 59) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle **muhasebe çevresi** “muhasebenin dışında kalan ve muhasebe sistem ve uygulamalarını etkileyen unsurların bütünü” biçiminde tanımlanabilir. Bu alanda yapılmış olan çalışmalarda muhasebe çevresi kavramı yerine “muhasebenin düzenleyici çevresi” ve “muhasebe ekolojisi” gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebe ve çevresi konusuna ilgi duyan araştırmacıların anılan konuyu farklı açılardan ele aldıkları daha önce belirtilmişti. Bu araştırmacılardan Akdoğan ve Aydın’a göre muhasebenin çevresi; doğal çevre, sosyal çevre, ekonomik çevre ve yasal çevreden oluşmakta ve zaman içinde büyük değişiklikler göstermektedir. Muhasebe sistemleri de değişen istek ve etkilere bağlı olarak şekillendiğinden muhasebenin amaçları ve uygulamaları geçmişle kıyaslandığında farklı niteliklere bürünmektedir. Anılan yazarlara göre muhasebenin çevresi ve özellikleri aşağıda gibi açıklanabilir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 171 – 188).

Muhasebenin Doğal Çevresi; muhasebe ile ilişkili doğal olgu ve olayların bütünüdür. Bu tür olgu ve olaylar, bir yandan muhasebenin gelişimi için gerekli olan itici gücü sağlarken, diğer yandan muhasebenin uyarlanmasını gerektiren yeni koşulları ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebenin Sosyal Çevresi; farklı bireysel niteliklere sahip kişiler ve bu kişilerin oluşturdukları çeşitli örgütlerin bütünüdür. Muhasebe, çevresindeki toplumun değer yargılarına, toplumun sahip olduğu mülkiyet haklarına, örgütlerin ekonomik ilişkilerinde kullandığı araçlara, ekonomik ve örgütsel işlemlerdeki yasal ve politik kurallara duyarlı olmak ve bunlardaki değişiklikleri veri almak zorundadır.

Muhasebenin Ekonomik Çevresi; toplumun sahip olduğu kıt araçlar ve kaynakların bütünüdür. Muhasebe bireyler, şirketler ve kurumlar arasında yer alan çok sayıdaki işlemleri toplar, çözümler, değerlendirir, yorumlar ve rapor eder. O halde muhasebe açısından üzerinde durulması gereken temel çevre ekonomik sistemin bütünüdür.

Muhasebenin Yasal Çevresi; toplumu oluşturan kişilerarası ilişkiler, anlaşmalar, gelenek - görenekler ve kanunların bütünüdür. Bir işletme veya herhangi bir girişimdeki farklı çıkar grupları arasında denge sağlamayı amaçlayan muhasebe, toplumda geçerli yasal mülkiyet ve diğer hakları ilke olarak benimsemek zorundadır. Bu bağlamda belirli bir yasal çevrenin varlığı muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği çevrenin tahmin edilebilirliğini artırmaktadır.

Muhasebe çevresi konusuyla ilgilenen bir diğer yazar C. Jevans Lee'dir. Lee'ye göre muhasebe çevresi ulusal muhasebe altyapısının bir parçasıdır. Bir ülkedeki muhasebe altyapısı, bilgi, bilginin yayılması ve kontrol edilebilmesi esaslarına dayanır. Bu noktadan hareketle Lee muhasebe altyapısının; bilginin birincil üreticileri, nihai kullanıcıları, bilgiye aracılık edenler, bilginin üretime, kullanımına ve paylaşılmasına hâkim olan kanunlar ile düzenlemeler ve ilgili kanunlar ile düzenlemeleri hazırlayan ve daha sonra uygulanmalarını izleyen tüzel kişiler olmak üzere 5 temel bileşenden oluştuğunu belirtmiştir. Sözkonusu bileşenler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Lee, 1987: 79).

Bilginin birincil üreticileri, işletmelerin yöneticileridir. Bu kişiler yatırımcılardan ve tasarruf sahiplerinden sermaye temin etmek, yerli ve yabancı hükümetlerden imtiyazlar elde etmek vb. amaçlarla işletme ve işletme faaliyetleri ile ilgili uygun bilgileri ihtiyaç sahiplerinin hizmetine sunma zorunluluğu içerisinde dirler.

Bilgilerin nihai kullanıcıları, pay sahipleri, alacaklılar, çalışanlar ve kamuoyudur. Bu kullanıcılardan pay sahipleri, işletmede çoğunluğa sahip olmaları durumunda mevcut bilgilerin kalitesi ve miktarıyla ilgili bir güvence talep ederlerken, işletmede azınlıkta olmaları durumunda ise kamuoyuna açıklanan bilgilerin kalitesi ve niteliği hususunda bir güvence talep etmektedirler. Alacaklılar, mevcut olan veya kamuoyuna açıklanan bilgilerin niteliklerine ve niceliklerine bağlı olarak işletmeden olan alacaklarının vadesini uzatmaya veya işletmeye yeni borç vermeye istekli olmaktadır. Yine kamuoyunun ihtiyaçlarına cevap verebilecek bilgiler de işletme açıklanan bilgilerin niteliği ve niceliği ile ilişkilendirilmektedir.

Bilgiye aracılık edenler, finansal analiz yapanlardır. Bu kişiler bilginin nihai kullanıcılarına işletme yönetimince sağlanan bilgileri daha iyi anlayabilmelerine imkân sağlayacak ve bilgiye değer katacak hizmetler sunmaktadırlar.

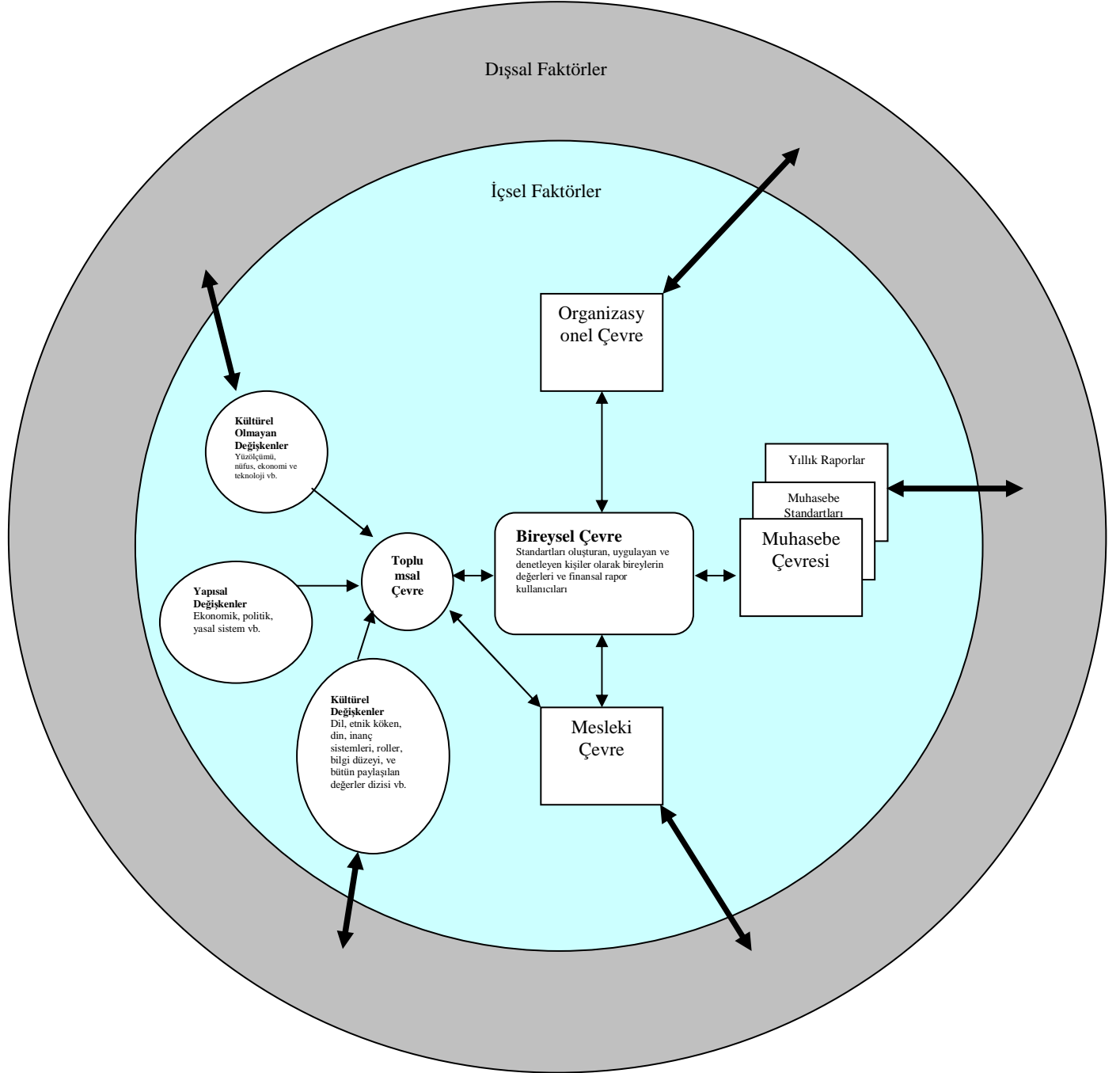
Bilginin üretimine, kullanımına ve paylaşılmasına hâkim olan kanunlar ve düzenlemeler, farklı ülke hükümetlerince yapılan muhasebe altyapısı ile ilgili kanun ve düzenlemelerdir.

İlgili kanunlar ile düzenlemeleri hazırlayan ve daha sonra uygulanmalarını izleyen tüzel kişiler ise muhasebe ile ilgili olarak oluşturulmuş yasal kurullardır.

Muhasebe çevresi konusuyla ilgilenen diğere önemli yazarlardan ikisi ise Helen Gernon ve R. S. Olusegun Wallace'dir. Bu yazarlar muhasebe çevresini, muhasebe ekolojisi altında ele alarak açıklama yoluna gitmişlerdir. Anılan yazarlara göre; belirli bir ülkedeki muhasebe ekolojisi, toplumsal çevre, organizasyonel çevre, mesleki çevre, bireysel çevre ve muhasebe çevresi olmak üzere 5 farklı, ama aynı zamanda birbirini etkileyen çevresel boyuta ayrılabilir (Gernon ve Wallace, 1995: 59–73). Bunlar:

- *Toplumsal Çevre*: Muhasebeye yön veren yapısal, demografik ve kültürel olayların bütünüdür. Bu olaylar kişilerin veya grupların organizasyonlar, meslekler, standart oluşturma kurulları ve hükümetlerin içinde veya dışında muhasebeye ilişkin sahip oldukları eğilimlere ve değerlere katkı sağlamaktadır.
- *Organizasyonel Çevre*: Muhasebe sisteminin seçimi ve amaçlara yönelik tasarımına etki eden olaylar ve eğilimlerin bütünüdür. Bu çevre, organizasyonun büyüklüğü, teknoloji, insan ve sermaye kaynakları vb. öğeleri kapsamaktadır.

-
- *Mesleki Çevre:* Muhasebe meslek mensuplarının rollerini belirlemeye yönelik olaylar ve eğilimlerin bütünüdür. Bu çevre, muhasebecilerin eğitim ve öğretimi, mesleğin uygulanması, mesleki etik ve kültür gibi öğeleri kapsamaktadır.
 - *Bireysel Çevre:* Muhasebe politikalarına ilişkin bireylerce yapılan seçimlerin bütünüdür. Bu çevre, muhasebe politikalarına ilişkin seçim yapan bireylerin kişi, organizasyon veya profesyonel bir kurul olarak birbirlerinden bağımsız bir şekilde kendi amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerini içerir. Kısaca bu çevre bireysel faaliyetlerin açıklanması ve tahmin edilmesi ile ilgilidir. Burada her bir faaliyet öncelikle çevredeki diğer bireylerin faaliyetlerini, yapısal ve kültürel nesnelere kapsayan bir aktivite olarak değerlendirilmektedir.
 - *Muhasebe Çevresi:* Diğer çevresel boyutlardan etkilenen ve onları etkileyen muhasebe uygulamaları, muhasebe kuralları ve muhasebe eğilimlerinin bütünüdür. Bu çevre, muhasebenin, muhasebeci veya denetçinin çevresinden gelen baskılara, isteklere cevap veren edilgen bir varlık olmadığının, aksine çevresini belirli şekillerde etkileyen bir varlık olduğunun anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca buradaki muhasebe çevresi kavramı, makro ve mikro muhasebe uygulamalarını içermektedir. Makro muhasebe uygulamaları, uluslararası düzeyde yapılan ithalat - ihracat muhasebesi vb. uygulamaları, mikro muhasebe uygulamaları ise işletmelerin veya hükümetin finansal raporlama uygulamaları, denetim faaliyetleri ve düzenlemeleri vb. uygulamaları ifade etmektedir. Gernon ve Wallace tarafından geliştirilen ve yukarıda kısaca açıklanan sınıflandırma sistemi Şekil 3’de gösterilmiştir.



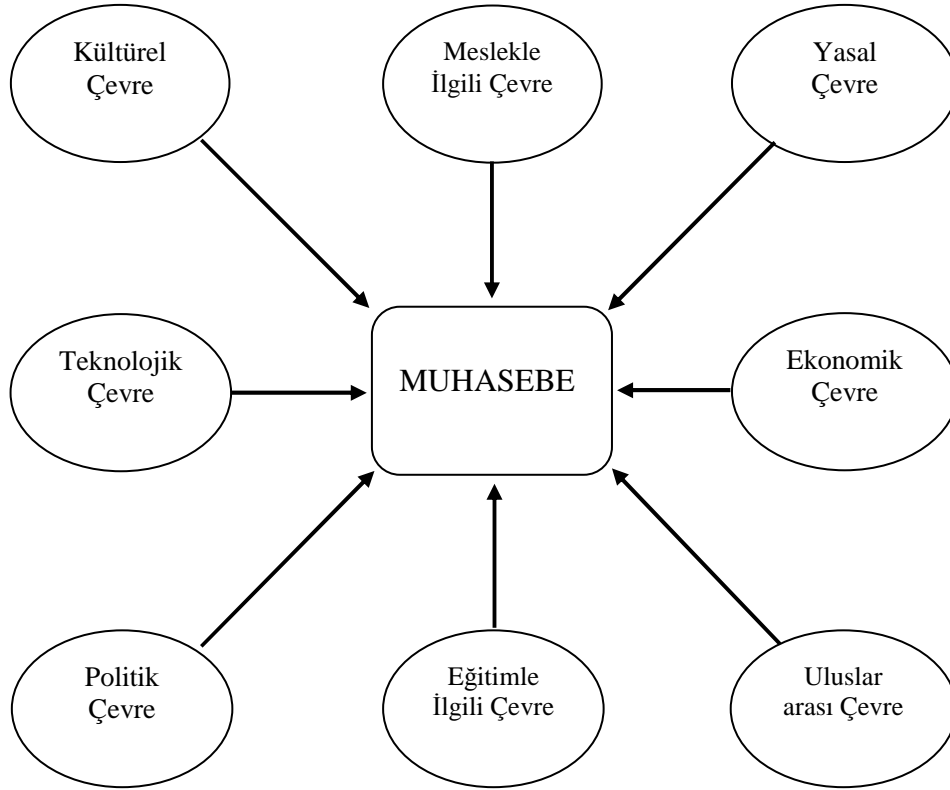
Şekil: 3
Muhasebe Ekolojisi

Œekil 3'te görüldüğü üzere, muhasebe ekolojisi çok boyutludur. Œekil 3'de yer alan hiçbir çevre muhasebenin gelişiminde belirleyici bir role sahip değildir. Bir bütün olarak muhasebe ekolojisini oluşturan toplumsal çevre, organizasyonel çevre, bireysel çevre, mesleki çevre ve muhasebe çevresi arasında çok yakın bir ilişki vardır. Muhasebe ekolojisinin birer alt sistemi olan tüm bu çevre boyutları birbirleriyle olan etkileşimleri yanında içsel faktörler ve dışsal faktörler olarak adlandırılan etkenlerden de etkilenmektedir.

Muhasebe çevresine ilişkin Gernon ve Wallace tarafından önerilmiş olan sınıflandırma ile muhasebe ve çevresi konusunda daha önceki yıllarda yapılmış sınıflandırmalar karşılaştırıldığında aralarında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir (Gernon ve Wallace, 1995: 60). Bunlar;

- Bu sınıflandırmanın daha kapsamlı olması, hem muhasebenin etkilendiği hem de etkilediği unsurları içermesi,
- Muhasebenin bireysel ve muhasebe çevresine ek olarak, bu sınıflandırmada çevre kavramı nedenlerin ve etkilerin cansız bir deposu olarak değil, bir fikir ve görüş kaynağı olarak kabul edilmesi,
- En güncel uluslararası muhasebe araştırmalarının odaklandığı sınırlı açıklayıcıların bu sınıflandırma sisteminde organizasyonel, mesleki ve muhasebe çevresi altında ele alınmasıdır.

Muhasebe çevresi konusunda çalışma yapmış olan bazı bilim adamlarının anılan konuya yaklaşımları yukarıda açıklanmıştır. Bu açıklamalardan hareketle muhasebe çevresinin; politik, yasal, ekonomik, teknolojik, kültürel, uluslararası, meslekle ve eğitimle ilgili çevrelerden oluştuğu ileri sürülebilir. Sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebe ile etkileşimleri aşağıda Œekil 4'te gösterilmiştir.

**Şekil: 4****Muhasebe ve Çevresi**

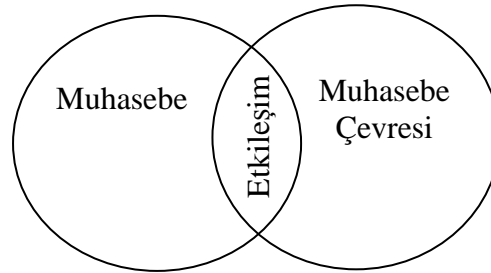
Şekil 4’te görüldüğü üzere, muhasebe çevresi farklı özelliklere sahip çevrelerden oluşmaktadır. Bu çevreler kendi özelliklerine göre muhasebeyi farklı açılardan etkileyebilmektedir. Ayrıca bu çevreler birbirleri ile de etkileşim halindedir. Söz konusu etkileşimlerden muhasebenin gelişim süreci de etkilenmektedir. Dolayısıyla bu çevrelerin her birinde meydana gelen değişimlerin muhasebenin içinde yer aldığı çevreyi etkilediği diğer bir ifade ile muhasebenin gelişimine katkı sağladığı ifade edilebilir.

B. Çevrenin Muhasebeye Etkileri

Sosyo – ekonomik yaşamın bir ögesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplum değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenmektedir. Çevresel faktörler olarak adlandırılan bu değerler muhasebenin kapsamını, görevini ve ona atfedilen önemi belirleyen etkenlerdir (Karabınar,

2005: 13). Buna göre bir ülkedeki muhasebe sistemi, muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerleri de sosyo – kültürel değerler doğrultusunda doğmakta ve Őekillenmektedir.

Her Őeyden önce muhasebenin kendine özgü bir çevresi bulunmaktadır. Bu çevre ekonomik ve sosyal içerik taşıyan bir yapı sunmakta ve bu yolla muhasebeyi etkilemektedir. Muhasebe de sözkonusu bu çevrenin etkisinde kalmakta ve çevreyi belirli bir düzeyde etkilemektedir. Bu etkileşim aşağıda Şekil 5’de gösterilmiştir.



Şekil: 5

Muhasebe – Çevre Etkileşimi

GeçmiŐte dar bir bakış açısıyla değerlendirilen muhasebe, çevresindeki geliŐmelerin etkisiyle bu dar bakış açısından kurtulup, finansal bilgilerin geniş bir kitleye “doğru ve güvenilir” bir biçimde sunulmasını, ekonomideki kıt kaynakların daha etkin bir Şekilde dağılımının sağlanması amaçlayan geniş bir bakış açısıyla ele alınmaktadır.

Çevresel faktörlerin muhasebeye etkileri ile sebep oldukları deęiŐimi ortaya çıkarmak amacıyla yapılan araştırmalarda, muhasebedeki deęiŐimin muhasebe sisteminde deęiŐim ve muhasebe uygulamalarında deęiŐim olmak üzere iki noktada toplandığı görölmektedir (Choi, 2001: 3). Muhasebe sisteminde deęiŐim, muhasebeden beklentiler doğrultusunda standart oluşturma, kurumsal düzenlemeler ve yasal düzenlemelerin bütünündeki farklılaŐmadır. Muhasebe uygulamadaki deęiŐim ise belirlenen muhasebe sistemi kapsamında konulan kanun, kural vb. düzenlemelere uygulamacıların verdikleri bireysel veya kolektif tepkilerdeki farklılaŐmadır. Bu bağlamda muhasebe sistemindeki deęiŐim biçimsel deęiŐim olarak kabul edilirken, uygulamadaki deęiŐim ise özde deęiŐim olarak kabul edilmektedir (Karabınar, 2005: 15).

Politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, eğitimle ilgili ve meslekle ilgili çevreden kaynaklanan faktörlerdeki değişmeler ve bunlara bağlı olarak işletme faaliyetleri ve organizasyon yapılarında meydana gelebilecek değişimler, muhasebeyi de kaçınılmaz bir şekilde etkilemektedir. Ancak muhasebenin ilişkili olduğu her bir çevrenin ve bu çevreye ait faktörlerin muhasebeye etkileri birbirinden farklıdır. Aşağıda sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerine etkileri kısaca açıklanmıştır.

Politik çevre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkenin yönetim şekli, sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler, devleti yönetenlerin görüşleri muhasebenin gelişimine yön vermektedir. Politik koşullarda meydana gelecek bir değişiklik işletmeleri doğrudan etkileyeceğinden muhasebe sisteminin oluşturulmasında rol oynayabilir. Oluşturulacak muhasebe sistemlerinin nitelikleri, ülkenin politik düşünceleri ve amaçlarına göre şekilleneceğinden politik faktörlerin muhasebe sistem ile uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahip oldukları ifade edilebilir. Bu bağlamda, sosyalist ekonomilerdeki muhasebe sistemi, gelişmiş pazar ekonomisinin hâkim olduğu ülkelerdeki muhasebe sistemlerine göre belirgin farklılıklara sahiptir.

Ekonomik çevre; muhasebenin ilişki halinde olduğu ekonomik çevre ve bu çevreden kaynaklanan faktörler sürekli değişmekte, bu durum muhasebe açısından önemli riskler yaratmaktadır. Ekonomik koşullar, çevrenin ekonomik özellikleri ile bunların değişme ve gelişme eğilimleri olup, üretilen mal ile hizmetlerin arz ve talep durumu, tedarik, üretim, satış gibi piyasa koşulları ile bunlardaki dalgalanmalardan oluşmaktadır (Tosun, 1982: 448).

Ekonomik açıdan gelişmemiş ya da az gelişmiş bir ülkede ekonomik faaliyet sayısı istenilenin çok altında olduğundan bu duruma bağlı olarak muhasebe sistemi ile mesleğinin gelişimi de arzulanan düzeyin altındadır. Ekonomi geliştikçe ticari ve ekonomik faaliyetler belirli bir boyuta ve karmaşıklığa ulaşacaktır. Bu durum daha ayrıntılı ve yüksek kaliteli bir muhasebe sistemi ile standartlarına olan ihtiyacı arttıracaktır.

Ayrıca, ekonomik çevreden kaynaklanan enflasyonun gibi bazı problemlerin de muhasebe üzerinde önemli etkileri sözkonusudur. Yüksek enflasyona maruz kalan bir ekonomide hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu göstermekten uzaktır. Bu ve benzeri problemlerin önüne geçmek isteyen işletme yöneticileri stok hareketlerinin takibinde

son giren ilk çıkar yönteminin kullanımı, enflasyon muhasebesi vb. yeniliklerden muhasebe alanında yararlanmaya başlamışlardır.

Yasal çevre; hukuksal yapı muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Farklı hukuksal temellere ve hukuk kurallarına sahip ülkeler arasında muhasebeye ilişkin farklılıklar olabileceken, benzer hukuk sistemine ve kurallarına sahip ülkeler arasında muhasebeye ilişkin mevcut farklılıkların nispeten daha az olduğu belirtilebilir (Seidler, 1967: 776).

Yasal çevreden kaynaklanan faktörlerin en önemlilerinden birisi devlettir. Devlet, meydana getirmiş olduğu hukuk düzeni, gümrük ve vergi indirimleri, ihracat olanakları gibi düzenleyici kurallar ile muhasebeye yol gösterici, onu sınırlayıcı ve biçimlendirici durumundadır. Yine, bir ülkedeki borçlar hukuku, ticaret hukuku, vergi hukuku, iş hukuku gibi çeşitli hukuksal düzenlemelerin de muhasebeyi etkilediği bir gerçektir.

Kültürel çevre; işletmenin faaliyette bulunduğu çevrenin kültürel yapısı ve özellikleri ile bu faktörlerdeki değişimler muhasebe sistem ve uygulamaları üzerinde derin etkiler yaratmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, belirli kültürel bağılıkları olan ülkelerin, kendi kültürlerine benzer kültürel özelliklere sahip ülkelerce geliştirilen ve uygulanan muhasebe sistemlerinden etkilendikleri, bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğiliminde oldukları ifade edilebilir (Nobes ve Parker, 2006: 5–6; Zengal ve Mhedhbi, 2006: 377). Diğer bir ifade ile, eskiden sömürge durumunda olan ülkelerin, ilgili ülkede daha önceleri belirleyici güç olan devletin muhasebe sistem ve uygulamalarını kabul etme eğiliminde oldukları belirtilebilir (Seidler, 1967: 775).

Günümüzde işletmeler, dinamik bir çevrede faaliyetlerini sürdürdüklerinden sosyal sorumluluk bilincine sahip olmak zorundadır. İşletmeler kar, büyüme, topluma hizmet ve varlığını devam ettirme gibi temel amaçlarını gerçekleştirmek için hissedarlar, çalışanlar, tüketiciler, devlet, toplum v.b. baskı ve çıkar gruplarının ihtiyaçlarına cevap vermelidirler. Bu da ancak kültürel değişikliklere göre yeniden şekillendirilmiş, çevresel değişikliklere duyarlı uygun bir muhasebe altyapısına sahip olmakla gerçekleştirilebilir. Ayrıca kültürel çevrenin oluşturduğu kurumlar, gelenek – görenekler, yasalar ve değer yargıları işletme faaliyetlerini etkileyerek, muhasebenin sosyal bir niteliğe sahip olması sonucunu doğurmuştur (Doğan, 1989:

45). Bu bağlamda muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde bu faaliyetlerden etkilenebileceklerin çıkar ve ihtiyaçları göz önüne alınmaya başlandığında sosyal sorumluluk anlayışı hayata geçirilmiş olmaktadır. Günümüzde kültürün muhasebe üzerindeki etkileri ve neden olduğu değişiklikler muhasebe alanındaki en önemli araştırma konularından birisi haline gelmiştir.

Teknolojik çevre; özellikle II. Dünya Savaşı (1939–1945)’ndan sonra hız kazanan teknolojik değişmeler muhasebe sistemleri ve uygulamaları üzerinde etkili olmuştur. Teknolojik çevrede meydana gelen değişikliklerin muhasebeye etkileri bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının önem kazanması, defterlerin bilgisayar ortamında tutulması, elektronik beyanname uygulamasına geçiş vb. biçiminde kendisini göstermiştir.

Teknolojik gelişmeler ile birlikte, işletme içinde ve çevresinde her şey değişmektedir. Bu gelişmeler ve değişimler muhasebeyi de önemli ölçüde etkilemektedir. Sözkonusu etkilenme muhasebe sistemleri, uygulamaları ve eğitimi alanlarında hissedilmekte ve muhasebenin her alanında bilgisayara bağlı bilginin önemi ile bu tür bilgiye bağımlılık giderek artmaktadır. Geline nokta, dünün teknolojik gelişmeleri bugüne uymadığı gibi, bugünün teknolojik gelişmelerinin de yarına uymayacağı belirtilebilir.

Uluslararası çevre; işlerini büyüten ve global pazarlarda faaliyet göstermeye başlayan işletmelerin dikkate almaları gereken önemli bir diğer çevre türü uluslararası çevredir. Uluslararası antlaşmalar, kuruluşlar ve birlikler bu çevrede dikkate alınması gereken faktörlere örnek olarak verilebilir.

Ekonomik anlamda küreselleşme, finansal bilgilerin sadece ülke düzeyinde değil aynı zamanda uluslararası düzeyde de karşılaştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu gelişme uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarındaki mevcut farklılıkların en aza indirilmesi ile bütünleşik bir muhasebe sistemi geliştirilmesi ihtiyacını artırmıştır. Sermaye piyasalarının gelişiminin bu ihtiyacı daha da belirgin hale getirdiği ifade edilebilir (Karabınar vd., 2007: 189). Ancak, ulusal kuruluşlar ile standart oluşturma sürecindeki farklılıkların uluslararası alanda bütünleşik bir muhasebe sistemi geliştirilmesine engel olduğu ileri sürülebilir (D’arcy, 2001: 330).

Eğitimle ilgili çevre; ülkede geçerli olan eğitim sistemi ve insanların bu sistemden beklentileri muhasebenin gelişimine etki edebilir. Bir ülkede eğitimli insanların sayıca artması,

insanların güvenilir ve kullanışlı bilgi ihtiyacını artırmaktadır. Artan bilgi ihtiyacına baēlı olarak, en önemli bilgi kaynaklarından biri olan muhasebenin önemi de artmaktadır. Yaşanan bu döngü muhasebenin gelişimini olumlu bir şekilde etkileyebilmektedir.

Günümüzde geleneksel muhasebe bilgi sistemlerinin yaşanan hızlı gelişmeleri izlemede yetersiz kaldığı, bu nedenle de işletmelerce sunulan bilgilerin ihtiyaçları karşılayamadığına dair görüşler mevcuttur. Bu yetersizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla, meslek mensuplarının eğitimi ve onlara gerekli bilgi ile becerilerin kazandırılması büyük önem arz etmektedir (Sevim, 2005: 89). Ancak eğitim yalnızca meslek mensuplarının eğitimi olarak ele alınmamalıdır. Meslek mensuplarının eğitilmesi, gereken kalitede meslek hizmetlerinin oluşturulması bakımından yeterli olmamaktadır. Bu bakımdan, işletme ile ilgili çıkar çevrelerinin kaliteli hizmet talep etmelerinin muhasebe hizmet kalitesinin geliştirilmesi bakımından önemli olduğu belirtilebilir (Nalbantoēlu, 2003: 6).

Meslekle ilgili çevre; muhasebe mesleēinin toplumda sahip olduēu prestij, insanların muhasebe mesleēine atfettikleri önem ve muhasebecilere bakış açıları muhasebenin gelişimini etkileyebilir. Ayrıca, meslekle ilgili birlikler, dernekler veya sivil toplum örgütleri de muhasebe mesleēinin yasalaşması ve uygulamalarının gelişiminde rol oynayabilir.

SONUÇ VE DEēERLENDİRME

Günümüz dünyasında deēişim, deēişimi getirmekte, küresel anlamda herkesi ve her şeyi etkilemektedir. Bu bağlamda deēişim, bir bilgi sistemi olan muhasebeyi de etkilemiş ve etkilemektedir. Anılan etki ile birlikte, geleneksel muhasebe anlayışının yeniden gözden geçirilmesi ve çevredeki deēişimlerin etkilerini yansıtan yeni bütünleşik bir muhasebe anlayışının geliştirilmesi gerekliliēi ortaya çıkmıştır. Zira çevreden kaynaklanan faktörler dinamik bir niteliēe sahip olmaları sebebiyle sürekli deēişmekte, muhasebe ise sözkonusu deēişime cevap vermede yetersiz kalmaktadır.

Politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, meslek ve eğitimle ilgili çevrelerde yaşanan deēişimlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde etkili olduēu ileri sürülebilir. Sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörler muhasebeyi farklı açılardan etkilemekte ve gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca, bu faktörler arasında da belirli

etkileşimler yaşanmakta olup bu durum da muhasebenin gelişimine olumlu yansımaktadır. Bu gelişmeler muhasebenin daha önceki dönemlerde olduğu gibi yalnızca teknik bir konu olarak görülemeyeceğini ortaya koymaktadır. Aksine, muhasebe çok boyutlu bir disiplin olup politik, ekonomik, sosyal, kültürel, teknolojik, uluslararası vb. faktörlerin etkilerini dikkate alan politikaların bir arada uygulanmasını gerektirmektedir. Yukarıda belirtilen gelişmeler, çevresel faktörlerin işletme faaliyetleri ve özellikle muhasebe fonksiyonu üzerindeki etkilerini ortaya koyacak çalışmalar yapılması ihtiyacı doğurmuştur. Geline nokta muhasebe sistem ve uygulamalarında uluslararası alanda görülen farklılıkların nedenleri önemli bir çalışma alanı olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada muhasebenin gelişimini etkileyen muhasebe çevresinin hangi unsurlardan oluştuğu, sözkonusu çevrelerin muhasebeyi nasıl etkilediği ve bu etkileşimin boyutu ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak muhasebe çevresinin bir bütün olarak muhasebenin gelişiminde belirgin bir role sahip olduğu ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan; AYDIN, Hamdi; (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Nr. 98, Ankara.
- ALBANESE, Robert: (1988); **Management**, South-Western Publishing Company, Cincinnati, Ohio.
- BALL, Donald; Mc CULLOCH, Wendell; (1988); **International Business Introduction and Essentials**, Business Pub. Inc, New York.
- CHOI, Frederick; MUELLER, Gerhard; (1984); **International Accounting**, Englewood Cliffs, Prentice- Hall, Inc., New Jersey.
- CHOI, Jong-Seo; (2001); “Finacial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective”, **The Third Asian Pasific Interdisciplinariy Research in Accounting Conference**, 15-17 July 2001, Australia, ss. 1-30.
- D’ARCY, Anne; (2001); “Accounting Classification and the International Harmonisation Debate- An Empirical Investigation”, **Accounting, Organization and Society**, Volume 26, ss. 327- 349.

-
- DİNÇER, Ömer; (2003); **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, Beta Kitabevi, İstanbul.
- DİNÇER, Ömer; FİDAN, Yahya; (1997); **İşletme Yönetimine Giriş**, Beta Yayınları, 3. Basım, İstanbul.
- DOĞAN, Kerem Cemal; (1989); İşletmelerde Çevre Faktörlerindeki Değişmelerin İşletme Yönetimi Üzerindeki Etkileri ve İki Sanayi İşletmesinde Yapılan Uygulama, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- GERNON, Helen; MEEK, Gary; MUELLER, Gerhard; (1987); **Accounting: An International Perspective**, Irwin Inc, Homewood, Illinois.
- GERNON, Helen; WALLACE, Olusegun; (1995); "International Accounting Research: A Review of Its Ecology, Contending Theories and Methodologies", **Journal of Accounting Literature**, Volume 14, ss. 54- 106.
- GÜMÜŞTÜRKMEN, Meryem; (1996); Çevresel Faktörlerin İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- HASSABELNABY, Hassan; EPPS, Ruth ; SAID, Amal; (2003); "The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study", **Critical Perspective on Accounting**, Volume 14, Issue 3, ss. 273- 292.
- HERBERT, Hicks; (1979); **Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından**, Çev: Osman TEKOK vd., Olgaç Matbaası, Ankara.
- HOFSTEDE, Gerard; (1980); **Cultures Consequences: International Differences in Working- Related Values**, Sage Publications, Beverley Hills, London.
- KARABINAR, Selahattin; (2005); **Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi**, Seçkin Kitabevi, Muhasebe ve Finans Dizisi, Nr.13, Ankara.
- KARAPINAR, Aydın; AYIKOĞLU, Figen Zaif; BAYIRLI, Rıdvan; (2007); "Convergence and Harmonization to International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March, Edirne-Turkey, ss. 189- 207.

-
- KOÇEL, Tamer; (1982); **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınları, İstanbul.
- KOÇEL, Tamer; (1998); **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınları, 6. Basım, İstanbul.
- LEE, Grace Meina; (1997); Three Articles on The Relevance of Cultural Factors on The Development of National Accounting Systems, **Unpublished PhD Dissertation**, The University of Utah, David Eccles School of Business.
- NALBANTOĞLU, Rifat; (2008); “**Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları**”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5 Oturum /RifatNalbantoglu. pdf>, Erişim Tarihi:17.03.2008.
- NOBES, Christopher; PARKER, Robert; (2006); **Comparative International Accounting**, Ninth Edition, Prentice Hall, Great Britain.
- SEIDLER, Lee; (1967); “International Accounting- The Ultimate Theory Course”, **The Accounting Review**, Volume 42 (October 1967), ss. 775–781.
- SEVİM, Adnan; (2005);“Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, ss.89- 105.
- SÜRMEŒ, Yusuf; (2011); **Muhasebe- 1**, Akademi Kitabevi Yayınları Nr.12, Trabzon.
- TAŞKIRAN, Necati; (1995); **İşletme Stratejileri ve Politikaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF, İzmir.
- TOSUN, Kemal; (1982); **İşletme Yönetimi**, Savaş Yayınevi, Ankara.
- ZEGNAL, Daniel; MHEDHBI, Karim; (2006); “An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standarts by Developing Countries”, **The International Journal of Accounting**, Volume 41, Issue 4, ss.373–386.

www.bote.gazi.edu.tr